

*Publisher's version*

Authors: Näsi Salme  
Name of article: Kustannuslaskennan ongelmat julkishallinnon markkinamalleissa  
Name of work: Tarkastus ja arviointi : julkisen ja yksityisen rajapinnassa  
Editors of work: Vakkuri Jarmo, Oulasvirta Lasse, Wacker Jani, Kivimäki Riikka  
Year of publication: 2011  
ISBN: 978-951-44-8447-6  
Publisher: Tampere University Press  
Pages: 99-124  
Discipline: Social sciences / Political science  
Language: fi  
School/Other Unit: School of Management

All material supplied via TamPub is protected by copyright and other intellectual property rights, and duplication or sale of all part of any of the repository collections is not permitted, except that material may be duplicated by you for your research use or educational purposes in electronic or print form. You must obtain permission for any other use. Electronic or print copies may not be offered, whether for sale or otherwise to anyone who is not an authorized user.

# KUSTANNUSLASKENNAN ONGELMAT JULKISHALLINNON MARKKINAMALLEISSA

Salme Näsi

## Johdanto

Tämän artikkelin otsikko käsittää kaksi aihepiiriä: kustannuslaskennan ongelmat ja julkishallinnon markkinamallit. Kustannuslaskennan ongelmat ovat sekä yleisiä laskentatoimen doktriinista johtuvia että erityisesti julkisen hallinnon historiasta ja luonteesta johtuvia. Tässä artikkelissa luodaankin aluksi katsaus kustannuslaskennan kehitykseen Suomessa sekä yleisesti että erityisesti julkishallinnossa. Tämän jälkeen tarkastellaan kustannuslaskennan ongelmia ja julkishallinnon markkinamalleja kumpaakin erikseen ja sen jälkeen paneudutaan itse otsikon ydinasiaan eli siihen, minkälaisia kustannuslaskennan ongelmia kohdataan markkinamallien soveltamisessa julkisessa hallinnossa. Tämä teksti on hyvin oppikirjamainen, mutta se on sitä aivan tarkoituksella. Toimintavaihtoehtojen edullisuusvertailu ja vaihtoehtolaskelmat, joita markkinamallien käyttöönottoa koskeva päätöksenteko edellyttää, ovat saaneet meillä laskentatoimen doktriinissa ja koulutuksessa aivan liian vähäisen huomion.

## Katsaus kustannuslaskennan kehitykseen

Kustannuslaskennan historiassa on erotettavissa sekä yrityssectorilla että julkisessa hallinnossa tiettyjä kehitysvaiheita. Kustannuslaskennan doktriini alkoi kehittyä noin sata vuotta sitten, kalkulatsioni-nimisenä oppiaineena, vuonna 1911 perustetun kauppakorkeakoulun opetuksessa. Tuolloin ja vielä useiden vuosikymmenien ajan kustannuslaskenta oli eri kustannuslajien, kuten työvoima-, raaka-aine- ja konekustannusten, selvittämistä ja niiden pohjalta tapahtuvaa omakustannuslaskentaa (*Selbstkostenrechnung*). Keskeisenä pyrkimyksenä oli laskea kulloisenkin laskentakohteen – yleensä teollisen tuotteen – todellinen omakustannus tuotteen hinnoittelua ja muita vastaavia tarkoituksia varten. Varhaisinta kustannuslaskennan kehitysvaihetta voidaan luonnehtia absoluuttisen kustannustotuuden (*absolute truth*) etsinnäksi. (Ks. esim. Ryan, Scapens & Theobald 2002; Näsi 1990). Nykyään omakustannuslaskenta-ajattelua jatkaa kokonaiskustannuslaskenta (*full costing*). Kokonaiskustannuslaskennan kirjaviisauteen kuuluu vaihtoehtoisia perusteita esimerkiksi tuotteen kustannusten määrittämiselle: joko toteutuneen toiminta-asteen mukaisena (OKA), normaalitoiminta-asteen mukaisena (NOKA), vain valmistuskustannukset käsittävänä valmistusarvona (VA) tai normaalitoiminta-asteen mukaisena normaalivalmistusarvona (NVA).

Modernien, kirjanpidon (normaali)tilipuitteisiin kytkettyjen kustannuslaskentajärjestelmien yleistymisen vaiheessa 1940–50-luvulla kustannuslaskennan kontekstina oli teollisuusyritys. Kokonaiskustannuslaskenta rakentui vahvasti välittömien ja välillisten kustannusten käsitteille ja jakaantui kolmeen osa-alueeseen: kustannuslajilaskentaan, kustannuspaikkalaskentaan ja suoritekohtaiseen laskentaan. Kustannuslaskennan kirjanpidollista kytkentää ja kustannuspaikkalaskentaa pidettiin runsas puoli vuosisataa sitten modernin kustannuslaskennan keskeisinä kriteereinä (ks. Näsi 1990 ja 1994).

1950-luku toi mukanaan – paitsi meillä Suomessa niin yleensäkin Pohjoismaissa – marginaalikustannuskäsitteen ja katetuottolaskennan (ks. esim. Näsi & Rohde 2007). Tämän ajattelun myötä laskenta-

ajattelussa vakiintuneen paikan saivat muuttuvien ja kiinteiden kustannusten käsitteet. Katetuottolaskennan myötä yleistyi ajatus siitä, että laskennan tarkoituksesta riippuen tarvitaan erilaisia laskelmia (*different costs for different purposes*) ja että kustannuslaskennan totuus onkin ehdollista (*conditional truth*). Erilaisten päätösten tueksi tarvitaan eri perusteita ja kustannuskäsitteitä laadittuja laskelmia. Tietojenkäsittelyn ja informaatiojärjestelmien automatisoitumisen myötä todettiin, että ehdotonta totuuttakin kustannuslaskennassa voidaan kyllä tavoitella, mutta se maksaa (*information economics and costly truth*). Parin viime vuosikymmenen aikana on – hermeneuttisen tutkimusperinteen yleistymisen myötä – lisääntynyt sellainen ymmärrys, että kustannuslaskelmat eivät ole ’totuuksia’ vaan pikemminkin laatijoidensa ja tulkitusijoidensa ’konstruktioita’. Lähtökohtana tällaiselle ajattelulle ovat yhteiskuntatieteiden sosiaalisen ja inhimillisen konstruktivismin teoriat (*social and human constructivism*). (Ks. esim. Ryan ym. 2002.)

Kokonaiskustannuslaskentaan on vuosikymmenten saatossa syntynyt uusia sovelluksia, joilla on pyritty vähentämään välillisten kustannusten keinotekoista allokointia laskennan kohteille. Näistä vähemmän tunnettu on pohjoismainen variabiliteetilaskenta (*variabilitetsredovisning*), jonka Vagn Madsen kehitti 1950-luvulla (ks. Madsen 1959 ja myös Näsi & Rohde 2007). Paljon tunnetumpi on Yhdysvalloista 1980-luvun lopulta alkaen eri puolille maailmaa levinnyt toimintolaskenta (*activity-based costing, ABC*) (ks. Gosselin 2007). Näillä kahdella kustannuslaskentamallilla on paljon yhteistä, vaikka erojakin on (ks. Israelsen 1993 ja 1994). Kuten edellä jo todettiin, pyritään näillä järjestelmillä välttämään keinotekoista kustannusten kohdistamista (allokointia) laskennan kohteille. Variabiliteetilaskennassa kustannukset jätettiin sille kustannuslaskennan tilipuitteiden hierarkiatasolle, jolle ne aiheuttamisperiaatteella olivat kiistatta kohdistettavissa. Toimintolaskennassa taas kustannukset pyritään allokoinnin sijasta jäljittämään (*tracing*) kustannusten aiheutumista selittäviä perusteita (*cost driver*) käyttäen toiminnoille ja niiltä edelleen lopullisille laskennan kohteille (esim. tuotteille tai asiakkaille).

Kustannuslaskenta-ajattelun painopiste on kaiken aikaa ollut teollisuusyritysympäristöissä. Palvelusektori on tullut kuvaan mukaan myöhemmin ja paljolti vasta 25 viime vuoden aikana erityisesti toimintolaskentasovellusten myötä. Julkisen sektorin näkökulmasta tämä merkitsee sitä, että siellä kustannuslaskennan historia on suhteellisen lyhyt, joskin se on pitempi kuin mitä edellä sanotun perusteella voisi äkkiseltään olettaa.

Kustannuslaskennan historia Suomen julkisessa hallinnossa käsittää sekä valtion- että kuntahallinnon laskentatoimen historian. Valtionhallinnossa kustannuslaskennan aktiivinen kehittäminen juontaa juurensa 1960-luvulle, jolloin valtiovarainministeriö antoi hallinnolle ensimmäiset kustannuslaskennan yleisohteet (VM:n yleiskirje 6830/1964) ja sen jälkeen useita täydentäviä ohjeita, jotka koskivat muun muassa pääomakustannuslaskentaa ja suoritteiden hinnoittelun perusteita. Tieteellisen tutkimuksen ja doktriinin puolella julkisen hallinnon panos-tuotosmalliin perustuvaa ajattelua edisti erityisesti Eero Pitkänen, joka laati sekä lisensiaatintyönsä että väitöskirjansa ohjelmaperusteisen suunnittelun, tuotostavoitteiden ja tavoitebudjetoinnin kysymyksistä (ks. Pitkänen 1967 ja 1969). Samanaikaisesti alkoi tavoitebudjetointijärjestelmien käytännön kehittämistyö aluksi työvirastoissa ja liikelaitoksissa ja myöhemmin koko valtionhallinnossa.

Merkittävänä kehitysvaiheena valtionhallinnon kustannuslaskennan historiassa voidaankin pitää niin sanotun tavoitebudjetointijärjestelmän lanseeraamista 1970-luvun alussa. Tämä järjestelmä, jota ei kuitenkaan implementoitu hallintoon kaiken kattavasti, on kuvattu yksityiskohtaisesti vuonna 1971 painetussa Sisäisen laskentatoimen käsikirjassa (VM, Suunnittelusihteeristö 1971). Järjestelmän perustana oli kustannuslaji-, tehtävä- ja suoritekohtainen kustannuslaskenta, joka noudatti pitkälti edellä mainitun tanskalaisperäisen variabiliteettilaskennan ideaa siitä, että kustannukset kohdistetaan sille hierarkiatasolle, jolle ne aiheuttamisperiaatteella ovat kiistatta kohdistettavissa, ja vältetään kaikkea mielivaltaista kustannusten allokointia. Tavoitebudjetointia ovat seuranneet tulosohjaus, tulosjohtaminen ja

tulosbudjetointi, jotka myös edellyttävät – tai ainakin edellyttäisivät ideaalimuodossaan – varsin kattavaa kustannuslaskentaa (ks. Pöllä & Etelälahti 2002). Tulosbudjetointi ja valtion talousarviosta annetun lain (423/1988; 1216/2003, 16. §) edellyttämä ”tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi” eivät ole johtaneet kaikkialla hallinnossa kustannuslaskentajärjestelmien kehittämiseen, vaikka kehittämistarpeet ja -paineet ovat olleet vireillä kaiken kaikkiaan jo noin puolen vuosisadan ajan.

Kuntapuolella suorite- ja kustannuslaskentaa kehitti kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta (KULAUS) ja sairaaloiden laskentaa kehittämään perustettu vastaava toimikunta (SALAUS). Myös näiden toimijoiden työ johti erilaisten käytännön kustannuslaskentaohjeiden antamiseen muun muassa pääomakustannusten laskennassa, suoritteiden määrittelyssä ja mittaamisessa sekä hinnoittelussa. Kehittämistyö tapahtui aluksi suunnittelu-ohjelmointi-budjetointi-järjestelmän (SOB) viitekehyksessä (ks. Pitkänen 1975) ja parin viime vuosikymmenen ajan tulosbudjetoinnin ja viime aikoina muun muassa tulokortin (BSC) ajatuksia soveltaen. Kuntapuolella laskentatoimen kehitys (ks. Näsi 1996) ei ole ollut yhtä voimakkaasti kaksijakoista kuin valtiosektorilla, jossa yhtäältä talousarvio- ja liikekirjanpito ja toisaalta tuloksellisuusajattelu ovat pysyneet käytännössä hyvinkin eriytyneinä.

Viimeisin kustannuslaskentaan kohdistuvia paineita lisäävä kehitysvaihe on ollut erilaisten markkinamallien lisääntynyt käyttö julkishallinnossa. Tämä paine kohdistuu nyt ennen kaikkea kuntasektoriin ja erityisesti sosiaali- ja terveystalouteen. Markkinamallien käyttö edellyttää vaihtoehtoisten toimintamallien määrittämistä ja niiden kustannusvertailua (*differential accounting*). Suomalaisessa laskentatoimen doktriinissa tämä laskentatoimen alue tunnetaan termillä vaihtoehtolaskelmat.

Karkeana yhteenvetona Suomen julkisen hallinnon kustannuslaskennan kehitysvaiheista voi todeta sen, että 1960-luvulla kysymys oli talousarvion meno ja tulo -käsitteiden ja kustannuslaskennan kustannus ja tuotto -käsitteiden erojen tunnistamisesta ja sen myötä yleisen

kustannustietoisuuden lisäämisestä. Ajattelun taustalla oli kokonais-kustannusajattelu (*full costing, full cost accounting*). Tavoitebudjetoinnin, tulosbudjetoinnin ja tulosityksiköittämissien myötä on korostunut kustannus- ja tulosvastuullisuus ja niiden edellyttämä laskentatoimi (*responsibility accounting*). Markkinamalleihin siirtyminen kilpailutamisineen ja kustannustehokkaimpien toimintamallien etsimisineen taas edellyttää vaihtoehtojen edullisuusvertailua (*differential costing*). Tämä viimeinen laskentatoimen alue ja siihen liittyvä problematiikka on se, johon tässä artikkelissa keskitytään.

## Markkinasuuntautuneiden toimintatapojen käyttö julkisessa hallinnossa

Julkinen sektori ja erityisesti kunnat ovat parin viime vuosikymmenen aikana purkaneet hierarkkisia ja byrokratiaperiaatteelle rakentuneita organisaatorakenteita ja ohjaustapoja sekä lisänneet erilaisten markkinasuuntautuneiden toimintamallien käyttöä julkisten palvelujen järjestämisessä. Usein uudistukset liitetään 1990-luvulla alkaneeseen ns. New Public Management -liikkeeseen (NPM), jonka keskeisenä tavoitteena on siirtää markkinasektorin organisaatiomalleja ja johtamistapoja julkishallintoon (ks. esim. Olson, Guthrie & Humphrey 1998). NPM-liike sisältää uusliberalistiseen ideologiaan perustuvia tavoitteita purkaa julkishallintoa ja luoda tilaa markkinasektorille (ks. esim. Möttönen 2009, 20–21).

Markkinasuuntautuneiden toimintatapojen käyttöönotto on tapahtunut meillä Suomessa vaihteittain. Tiennäyttäjänä kuntasektorilla on toiminut tekninen sektori, joka on tehnyt yhteistyötä yrityssektorin kanssa ja soveltanut yritysmaailman oppeja jo 1980-luvulta lähtien. Seuraavaa vaihetta edusti yritysmaailmasta tutun tulosjohtamisopin omaksuminen julkiseen hallintoon 1980-luvun puolivälistä alkaen siten, että se kattoi koko julkisen hallinnon 1990-luvun puolivälissä.

Useat tutkijat ovat tarkastelleet tulosjohtamisen soveltamisen vaikutuksia julkisessa hallinnossa ja todenneet, että tulosjohtaminen ei heti muuttanut julkista hallintoa niin perinpohjaisesti kuin olisi voinut olettaa. Möttönen (2009) on tehnyt tästä aiheesta yhteenvedon ja todennut muun muassa, että tulosjohtamisesta huolimatta talousarviot säilyttivät vankan asemansa taloudellisten resurssien jakamisen välineenä ja talouden ohjaus säilyi resurssiohjauksena, organisaatiot pysyivät funktionaalisina ja hierarkkisina, organisaatiotasojen välisissä suhteissa ei siirrytty todelliseen tulosohtaukseen, aitoja tulossopimuksia ei saatu aikaan, tavoitteita ei osattu asettaa eikä niillä ollut todellisia ohjausvaikutuksia. Edellä sanotusta huolimatta voidaan Möttösen (2009, 23) tavoin todeta, että ”vaikka tulosjohtaminen ei muuttanut organisaatorakenteiden ja ohjausmallien perusteita, sitä voidaan pitää oppina, joka muutti organisaatioajattelun taustaideologiaa”. Lainmukaisen toiminnan varmistaminen ensisijaisena periaatteena väistyi ja tilalle tuli tehokkuustavoitteita: organisaatioajattelu muuttui hallintolegalistisesta managerialistiseen (Heuru 2000, 377).

Seuraavaa ja toistaiseksi viimeisintä vaihetta markkinamallien soveltamisessa julkiseen hallintoon edustaa tilaaja-tuottajamallin käyttöönotto. Tilaaja-tuottajamallissa keskeistä ovat markkinat ja kilpailuttaminen. Julkishallinnon rakenteita on muokattu kilpailuttamiselle ja ulkoistamiselle sopiviksi. Sekä perus- että tukipalveluja tuottavia yksiköjä julkisen sektorin sisällä on organisoitu omiksi laskentaentiteeteikseen eli tulosityksiköiksi, taseyksiköiksi ja liikelaitoksiksi sekä edelleen myös itsenäisiksi yhtiöiksi. Tilaaja-tuottajamallia käytetään joko osaan palvelutuotantoa tai kautta linjan, kuten kotikaupungissani Tampereella. Tampereen kaupunki siirtyi tilaaja-tuottajamalliin 1.1.2007. Kaupungin verkkosivuilla tästä mallista kirjoitetaan mm. seuraavasti:

”Palvelujen uudet tuotantotavat ovat haaste kaupungille. Palvelujen hankinta edellyttää palveluja tilaavien yksiköiden erottamista niistä tuottavista. Palvelujen järjestämisestä vastaavat tilaajat muodostuvat lautakunnista, joita asioita valmisteleva virkakoneisto tukee.



Palvelujen tuottamisesta huolehtivat puolestaan johtokunnat, jotka nekin ovat luottamuselimiä. Myös johtokunnilla on apunaan virkakoneisto.

Kun palvelujen tuottajat työskentelevät lähellä asiakkaita eli kaupunkilaisia, ne keskittyvät palvelujensa tarjoamiseen, palvelutuotteiden kehittämiseen ja toimintansa tehokkuuteen. Palvelujen tilaajayksiköt taas selvittävät muun muassa sitä, mitä palveluita kaupunkilaiset tarvitsevat ja mistä ne edullisimmin voi hankkia.

Organisaation uudistuksella ja palvelumarkkinoiden hyödyntämisellä sääsetään rahaa, vastataan nopeasti kaupunkilaisten muuttuviin palvelutarpeisiin ja turvataan palvelut, vaikka kaupungin palveluksessa olevien määrä vähenisikin.

Uudistus asettaa vaatimuksensa myös kaupungin budjetin rakenteelle. Budjetista osoitetaan määrärahat ainoastaan palvelujen tilaajille, jotka maksavat hankkimistaan palveluista tuottajille. Lisäksi tuottajat joutuvat kilpailemaan tilauksista palvelumarkkinoilla.”

Tilaaja-tuottajamallin peruslähtökohtana on siis jakaa julkisen hallinnon tehtävät palvelujen järjestämistehtäviin ja tuotantotehtäviin. Näistä jälkimmäiset voi hoitaa mikä organisaatio tahansa; julkisella hallinnolla itsellään ei ole niissä enää monopoliasemaa. Tilaaja-tuottajamallin soveltamisessa on kysymys usein näennäismarkkinoista ja kilpailuttamisesta toimintaympäristössä, jossa julkisen hallinnon sääntely on vahvasti mukana. Palvelun saajat tai käyttäjät eivät tässä mallissa osta palveluja suoraan tuottajalta, vaan ostaja on julkinen sektori (kunta, lautakunnat) verojen kerääjänä ja rahoittajana palvelun käyttäjän puolesta. Palvelun tuottajina voivat olla julkisen sektorin omat organisaatiot, kolmannen sektorin organisaatiot sekä yritykset. Kaikilla näillä organisaatiomuodoilla on omat piirteensä ja tavoitteensa. Eräs lähtökohtainen eroavuus on liittynyt voiton tavoitteluun. Tämä ero on tosin managerialistisen NPM-ideologian myötä hämärtynyt: myös julkisen hallinnon tulosityksiköillä on lisääntyvässä määrin taloudellisia tulostavoitteita.

Markkinasuuntautuneita toimintatapoja sovelletaan paitsi julkishallinnon (kunnan) ja ulkoisten toimijoiden välillä myös julkishallinnon sisällä. Edellisessä on kysymys avoimen tai ulkoisen tilaaja-tuottajamallin soveltamisesta. Siinä palvelujen tuottajina voivat olla sekä julkishallinnon omat tuotantotehtäviä hoitavat yksiköt että ulkoiset toimijat, eli omat tuottajat pannaan kilpailemaan samalle viivalle ulkoisten tuottajien kanssa. Avoimen tilaaja-tuottajamallin soveltaminen johtaa tuotantotehtävien ulkoistamiseen, ovatpa ne sitten perus- tai tukitehtäviä. Sisäisessä tai suljetussa tilaaja-tuottajamallissa markkinamekanismi tuodaan organisaation ohjausmalliksi siten, että hallinnon sisäiset yksiköt jaetaan tilaajiin ja tuottajiin, ja näin organisaatioon luodaan sisäiset näennäismarkkinat. Tilaaja ja tuottaja tekevät keskenään sopimuksen siitä, mitä tuotteita ja kuinka paljon tilaaja ostaa tuottajalta ja mihin hintaan. Sisäistä tilaaja-tuottajamallia sovelletaan usein myös hallinnon sisäisten tukipalvelujen (kuten taloushallinto, henkilöstöhallinto, tilat, atk jne.) tuottamiseen ja niiden aiheuttamien kustannusten käytön mukaiseen kohdistamiseen.

Markkinamalleihin siirtymistä on perusteltu muun muassa kustannussäästöillä, kustannustehokkuuden lisäämisellä ja joustavuudella. Näiden osoittaminen edellyttää entisten toimintamallien ja uusien toimintamallien vertailua kustannuslaskelmin sekä niihin liittyvien laskentatoimen perusongelmien ratkaisua. Pelkät kustannusvertailut eivät tuo esiin vaihtoehtojen kokonaistaloudellista edullisuutta, mutta ne muodostavat vertailun pohjan ja yksinäänkin ison haasteen sekä laskelmien laatijoille että päätöksentekijöille. Seuraavassa kerrataan muistin virkistämiseksi laskentatoimen laskelmien laatimisen keskeiset ongelmat.

## Kustannuslaskennan keskeiset ongelmat

Laskentatoimen doktriinissa laskentatoimen perusongelmat jaetaan laajuus-, mittaamis-, arvostus- ja kohdistamisongelmiin. Kustannuslas-

kenta ja laskelmien laatiminen päätöksenteon tueksi on pohjimmiltaan näiden ongelmien ratkaisemista ja sekä laskelmien laatijoiden että hyväksikäyttäjien tekemää arviointia. Seuraavassa tarkastellaan lyhyesti jokaista laskentatoimen ongelmaa erikseen. Sen jälkeen otetaan esille palvelujen kilpailuttaminen laskentatilanteena sekä relevantin kustannuksen käsite.

Laajuusongelma syntyy, kun joudutaan harkitsemaan, mitä kustannuksia sisällytetään laskelmaan ja mitä jätetään sisällyttämättä, jotta laskelma olisi mahdollisimman käyttökelpoinen päätöksenteon perustaksi. Eräs keskeinen peruste ratkaisulle on, kenen näkökulmasta ja kenelle aiheutuvat kustannukset (ja hyödyt) laskelmiin sisällytetään.

Mittaamisongelmalla viitataan esimerkiksi tuotannon tekijöiden käytön määrän samoin kuin suoritteiden määrän mittaamisen vaikeuteen eli mittausteknisiin vaikeuksiin. Mittaaminen saattaisi toisinaan olla potentiaalisesti mahdollistakin, mutta se edellyttäisi liiaksi aikaa ja vaivaa sekä kustannuksia (vrt. *information economics & costly truth* edellä). Hyvän esimerkin tästä tarjoaa julkisen hallinnon työaika-kirjanpito. Olisi periaatteessa mahdollista mitata eri palveluihin ja toimintoihin käytettyä työaika, mutta tarkan työaika-kirjanpidon edellyttämä työ ja kustannukset tulisivat monessa toiminnassa todella kalliiksi. Paradoksaalisesti juuri työaika-kirjanpito veisi suuren ajan työajasta. Myös poistolaskenta tarjoaa yhden konkreettisen esimerkin mittaamisongelmasta. Ei ole teknisesti mahdollista mitata esimerkiksi pitkävaikutteisen tuotantovälineen kulumista, vaan poistolaskelmat perustuvat sovittuihin keskimääräisiin pitoaikoihin ja etu- tai takapainoihin tai tasapoihtomalleihin. Usein on käytännössä teoreettisestikin mahdotonta mitata tuotannon tekijän kulumista ja sitä kautta määrittävää poistotarvetta.

Arvostusongelma joudutaan ratkaisemaan esimerkiksi, kun määrittellään tuotannon tekijöille kustannuslaskennassa käytettäviä yksikköhintoja. Tässäkin käyttöomaisuus ja poistolaskenta tarjoavat yhden konkreettisen esimerkin. Kirjanpidossa poistot lasketaan kirjanpitolakia soveltaen hankintamenon perusteella olettaen rahanarvo vakaaksi.

Poistoaikojen ollessa pitkiä, rakennusten osalta jopa kymmeniä vuosia, muutokset rahan arvossa muodostuvat suuriksi.

Kohdistamisongelmia syntyy, kun kustannuksia joudutaan osoittamaan yhtäältä eri ajanjaksoille (jaksottamisongelma) ja toisaalta eri laskennankohteille (esim. yksiköille). Kohdistaminen voi tapahtua joko aiheuttamisperiaatetta noudattaen jäljittämällä tai joillakin sovitulla jakoperusteilla, toisin sanoen jakamalla eli allokoimalla (ks. Vehmanen & Koskinen 1997, 22). Aiheuttamisperiaatteen noudattaminen on teoreettisesti perusteltavissa oleva ratkaisu kohdistamisongelmiin, mutta käytännössä sen noudattaminen aiheuttaa muun muassa suuria mittaamisongelmia.

Keskeinen laskennan elementti on laskentatilanteen määrittely. Edellä esitetty laskentatoimen viisaus ”erilaiset kustannukset eri tarkoituksiin” viittaa käytännössä relevanttien kustannusten käsitteeseen eli siihen, että eri laskenta- ja päätöksentekotilanteissa eri kustannuskäsitteet ja eri perustein laaditut kustannuslaskelmat ovat relevantteja. Kun ajatellaan esimerkiksi kunnallisten palvelujen kilpailuttamista tai uusien markkinasuuntautuneiden toimintamallien käyttöönoton taloudellista arviointia, on päätöksenteon pohjaksi laadittava laskelmat, jotka sisältävät juuri kyseisessä päätöksentekotilanteessa relevantit kustannukset laskentatoimen ongelmia koskevine perusteltuine ratkaisuihin. Lähtökohtaisesti on myös muistettava, että päätöksenteko koskee tulevaisuutta ja että mennyttä aikaa koskeva kirjanpito- ja kustannustieto eivät sellaisenaan tarjoa laskelmiin valmiita ratkaisuja.

Seuraavassa tarkastellaan sellaisia kustannuskäsitteitä, jotka tulee tuntea ja hallita, kun pohditaan ja perustellaan markkinamallien käyttöä ja niiden edullisuutta julkisessa hallinnossa. Erityisen keskeinen on relevantin kustannuksen käsite eri toimintavaihtoehtojen vertailussa ja valinnassa.

## Kilpailuttamiseen ja ulkoistamiseen liittyvät ”erityiset” kustannuskäsitteet

Laskentatoimen kirjaviisaus käsittää lukuisan määrän erilaisia kustannuskäsitteitä ja käsittepareja. Jo pitkään yleisesti hyväksytty lähtökohta kustannuslaskennalle on ollut se, että eri tarkoituksia varten tarvitaan erilaisia kustannuskäsitteitä ja laskelmia (*different costs for different purposes*). Kustannuskäsitteistä tutuimpia ainakin termitasolla ovat käsitteparit muuttuvat ja kiinteät kustannukset, välittömät ja välilliset kustannukset sekä erillis- ja yhteiskustannukset ja lisäksi muun muassa yleiskustannusten, uponneiden kustannusten ja vaihtoehtoiskustannusten käsitteet (ks. eri kustannuskäsitteet esim. teoksesta Vehmanen & Koskinen 1997. Tiivis esitys kustannuskäsitteistä löytyy myös esim. teoksesta Parker 1996, 73).

Vähemmän viljeltyjä kustannuskäsitteitä suomalaisessa laskentatoimen doktriinissa ovat sellaiset kustannuskäsitteet kuin agenttikustannukset (*agency costs*) tai sopimuskustannukset (*contracting costs*) (ks. Parker 1996, 16–17, 70 ja 73). Agenttikustannusten taustalla on agenttiteoria (ks. Jensen & Meckling 1976), ja ne voidaan lyhyesti määritellä kustannuksiksi, jotka syntyvät agenttisuhteista. Agenttisuhde taas perustuu sopimukseen, jolla päämies (esim. kunta, kunnanhallitus, lautakunta) sitouttaa toisen osapuolen eli agentin (esim. julkisen tai yksityisen palveluntuottajan) tuottamaan tietyn palvelun puolestaan ja johon sisältyy ainakin jossakin määrin myös päätöksenteon delegointia. Valvontakustannuksia syntyy päämiehelle siitä, että se joutuu valvomaan agentin toimintaa (*monitoring and control the behaviour of the agent; limit the aberrant activities of the agent*). Agentille taas voi syntyä ns. vakuuskustannuksia (*bonding costs*) siitä, että agentti varmistaa, että toiminta ei aiheuta vahinkoa päämiehelle tai että sattunut vahinko voidaan kompensoida päämiehelle. Edelleen kustannuksia voi aiheutua siitä, että agentti ei kaikesta huolimatta toimi päämiestään parhaiten palvelevalla tavalla (*residual loss*, suom. jäännöstappio) (ks. Parker 1996, 16). Agenttikustannukset ovat siis valvonta- ja vakuuskustannusten sekä jäännöstappion summa. Sopimuskustannukset (*contracting*

*costs*) taas määritellään kustannuksiksi, joita agenttisuhteessa syntyy siitä, että sopimusosapuolet joutuvat laatimaan ja tarkastamaan sekä tarkastuttamaan tilinpäätöksiä ym. taloudellisia laskelmia ja raportteja (ks. Parker 1996, 70).

Jos ajatellaan markkinamallien käyttöä julkisen hallinnon palvelujen tuottamisessa, eri sopimusosapuolille aiheutuvat agenttikustannukset ja sopimuskustannukset ovat hyvin relevantteja kustannuskäsitteitä. Yleensä nämä kustannukset eivät näy kummankaan osapuolen kirjanpidossa tai yleensäkään laskentajärjestelmissä erillisinä, vaan sisältyvät joihinkin suurempiin meno- ja kustannuseriin. Siksi nämä kustannukset myös usein jäävät eri toimintavaihtojen vertailulaskelmissa huomioon ottamatta. Siksi tutkijat ovat puhuneet kilpailutuksen ja sisäisten markkinamallien yhteydessä myös näkyvistä ja näkymättömistä kustannuksista (Rajala, Tammi & Meklin 2008; Näsi, Leppänen & Meklin 2008).

Laskentatoimen tutkimuksessa esiintyy myös transaktiokustannustaloudesta (*transaction cost economics*, TCE) tuleva transaktiokustannuksen käsite (ks. Williamson 1975 ja 1985). Keskeinen transaktiokustannustaloudellinen kysymys on se, miten jokin tehtävä tai toiminto toteutetaan tehokkaimmin: organisaation omana työnä vai ulkopuolisena työnä. Perusolettamus on se, että vapaan kilpailu- ja markkinatalouden toimintamallit ovat aina tehokkaampia kuin hierarkkiset organisaatiomallit. Transaktiokustannusten käsite liittyy siis organisaatioiden väliseen laskentatoimeen (*interorganizational accounting*), ja erityisesti sen ”ostaa vai valmistaa itse” (*make or buy*) -ratkaisuihin. Keskeisenä lähtökohtana niissä tutkimuksissa, joissa TCE:tä on käytetty, on ollut se huomio, että organisaatioiden välisten suhteiden tärkeys kasvaa, kun yritykset organisoivat uudelleen toimintojaan erityisesti ulkoistamalla tukitoimintojaan (*noncore activities*). Kysymys on toimittajasuhteista, jotka eivät perustu perinteisiin markkinaehtoisiin menetelmiin (*arms-length transactions*), vaan joita hoidetaan nykyisin tavanomaisten kumppanuus-, verkosto- tms. sopimusten avulla (ks. esim. Håkansson & Lind 2007, 885–902). Näiden suhteiden hoitamisesta aiheutuu ns. transaktiokustannuksia.

Juuri nämä suomalaisessa laskentatoimen doktriinissa vähemmän viljellyt kustannuskäsitteet (agenttikustannukset, sopimuskustannukset, transaktiokustannukset) näyttäisivät olevan erityisen relevantteja päätettäessä markkinaehtoiisiin toimintamalleihin siirtymisestä. Transaktiokustannusajattelua soveltaen voidaan ajatella, että myös kuntataloudessa kilpailuttaminen ja ulkoistamisratkaisut olisivat tehokkaampia toimintamalleja kuin kunnan oma toiminta, vaikka markkinamallien käytöstä aiheutuukin ns. transaktiokustannuksia. Transaktiokustannuksia syntyy myös jo ennen ulkoistamissopimuksen tekoa, kuin etsitään sopivia ulkoisia palveluntuottajia ja neuvotellaan potentiaalisten tuottajien kanssa. Sopimuksen teko, määrävälein tapahtuva kilpailuttaminen ja jatkuva laadun valvonta ja monitorointi aiheuttavat ns. agentti-, sopimus- ja transaktiokustannuksia. Jos nämä kustannukset nousevat kovin korkeiksi, saattaa sittenkin olla edullisempaa tuottaa palvelut omana toimintana kuin ostopalveluna. Toisaalta markkinaehtoiset toimintamallit ja esimerkiksi julkisen ja yksityisen sekä kolmannen sektorin yhteistyö saattavat aiheuttaa myös ns. transaktiohyötyjä, jotka pitäisi ottaa laskelmissa ja päätöksenteossa huomioon. Eräissä tutkimuksissa TCE:tä on laajennettu tarkastelemaan myös organisaatioiden yhteistyön aiheuttamia transaktiohyötyjä (ks. esim. Kuittinen, Jantunen, Kyläheiko & Sandström 2007; Jantunen, Sandström & Kuittinen 2009).

Agentti-, sopimus- ja transaktiokustannukset eivät esiinny kirjanpidossa omilla tileillään. Niiden määrittämiseen liittyy siten myös jälkikäteen – puhumattakaan etukäteen – kaikkia laskentatoimen perusongelmia: mittaamisongelmia, arvostamisongelmia, laajuusongelmia ja kohdistamisongelmia. Näiden kustannusten määrittäminen jälkikäteen jää esimerkiksi mittaamisongelman suhteen arvionvaraiseksi, mikä usein johtaa siihen, että ne jätetään päätöksenteossa kokonaan huomioimatta. Ulkoistaminen tapahtuu kumppanuus- ja verkostosuhteissa. Edellä mainittuja kustannuksia aiheutuu eri osapuolille, mutta laajuusongelmat yleisesti ratkaistaan vain kunnan oman organisaation – ja sielläkin tietyn organisaatioyksikön tai -tason – näkökulmaan rajautuen. Kysymys kuuluu, tulisiko agentti-, sopimus- ja transaktiokus-

tannukset kuitenkin huomioida kumppanuuden tai muun yhteistyön tai verkoston eri osapuolet huomioon ottaen? Pitäisikö tässä vähintään soveltaa niin sanottua verkostolaskentatoimintaa tai edetä pikemminkin yhteiskunnallisten kuin liiketaloudellisten kannattavuuskriteerien soveltamiseen päätöksenteossa.

## Toimintavaihtoehtojen vertailu ja relevantit kustannukset

Eri toimintavaihtoehtojen kilpailuttaminen ja edullisuusvertailu koskee aina tulevaisuutta, tulevaisuuden toimintavaihtoehtoja. Tulevaisuuden eri toimintavaihtoehtojen vertailussa tärkeä käsite on relevanssi (*relevance*) ja relevanttien kustannusten käsite. Kustannuslaskennan doktriinissa relevanttien kustannusten merkitystä päätöksenteossa avataan muun muassa seuraavasti: ”Arvioitaessa kustannusinformaatiota päätöksenteon kannalta kustannukset voidaan luokitella sen mukaan, ovatko ne relevantteja vai irrelevantteja. Relevantteja kustannuksia ovat yleensä vain ne tulevaisuuden kustannukset, joihin päätöksellä on vaikutusta. Päätöksenteon kannalta juuri vaihtoehdon erilliskustannukset ovat relevantteja. Erilliskustannukset tarkoittavat kustannuksia, jotka jäisivät pois, jos kohde, esimerkiksi tuote, poistettaisiin ohjelmasta. Vaihtoehtoisesti erilliskustannusten voidaan sanoa tarkoittavan kustannuksia, jotka aiheutuisivat, jos kohde otettaisiin ohjelmaan. Jos kohde rajataan riittävän pieneksi, erilliskustannus tarkoittaa samaa kuin marginaalikustannus.” (Vehmanen & Koskinen 1997, 36–37.)

Edellä oleva määrittely ei eksplisiittisesti korosta relevantin kustannuksen kassavirtaluonnetta. Sen sijaan seuraavissa, ulkomaisia laskentatoimen perusteoksia edustavasta oppikirjasta poimituissa määritelmässä kassavirtakriteeri käy selvästi ilmi. Relevanssin (*relevance*) täysmääritelmä kuuluu seuraavasti: ”Relevantteja kustannuksia ja hyötyjä ovat ne tulevat kassavirrat, jotka ovat eri vaihtoehtoisissa erilaiset.” (*“Relevant costs and benefits are future cash flows which differ between*



*alternatives.*”) (Upchurch 2002, 389; Drury 2000, 280). Relevanttius edellyttää kaikkien kolmen määritelmässä esiintyvän kriteerin täyttymistä: kyseessä on tuleva erä, kassavirta ja eroavuus eri vaihtoehtoissa. (*”In order to qualify as relevant, all three criteria in this definition must be met: i.e. the item being examined must be a future item and a cash flow and must differ between alternatives.”*) Jos erä täyttää kriteereistä vain yhden tai kaksi, se on irrelevantti, esimerkiksi toteutettavalle hankkeelle kohdistettu kiinteiden kustannusten aiheuttama yleiskustannuslisä (*cash flow* -testi puuttuu).

Toimintavaihtoehtojen vertailuun liittyy olennaisesti myös vaihtoehtokustannusten (*opportunity cost*) käsite ja vaihtoehtokustannusajattelu. Vehmanen ja Koskinen (1997, 36) määrittelevät vaihtoehtokustannuksen ”relevanttien kustannusten erikoistapauksena, tarkemmin sanottuna relevanttien kustannusten arvostamistapana. Se on tuottomahdollisuus, joka menetetään valitsemalla jokin muu kuin kyseisen tuoton antava vaihtoehto. Jos resursseille ei ole vaihtoehtoista käyttöä, vaihtoehtokustannus on nolla, mutta aina, kun resursseille on vaihtoehtoista käyttöä ja resurssit ovat niukat, vaihtoehtokustannus on olemassa.” Vaihtoehtokustannuksetkin ovat relevantteja toimintavaihtoehtojen vertailussa vain, mikäli ne voivat realisoitua joko (kassameno)kustannussäästöinä tai (kassatulo)tuottoina. Pelkät laskennalliset kustannussäästöt ja tuottopotentiaalit eivät riitä, vaan niiden tulee olla myös realisoitavissa.

Erilliskustannuslaskentaa käytetään lähinnä vaihtoehtojen valinnassa taloudellisissa analyysissä. Lyhyen aikavälin ongelmiin soveltuu usein katetuottoanalyysi, kun taas pidemmän aikavälin valintaongelmat edellyttävät tavallisesti tulevien tuotto- ja kustannuskassavirtojen (*revenue inflows and cost outflows*) nykyarvojen määrittämistä.

On hyväksyttävä se tosiasia, että päätöksenteko kohdistuu tulevaisuuteen ja että tulevaisuutta koskeva kustannus- ja muu taloudellinen informaatio perustuu aina arvioon. Tulevaisuudessa toteutettavien vaihtoehtojen taloudellinen analyysi ei näin ollen voi koskaan olla sataprosenttisen varmallalla pohjalla. Tämä johtaa relevanssiajattelun hyväksyttävyysongelmaan (*acceptance problem*) (Upchurch 2002, 398),

josta lähdekirjassa todetaan seuraavaa: Yritysjohtajien suostuttelu hyväksymään relevanssi-käsite voi olla ongelmallista siitä syystä, että johto on oppinut vaatimaan laskentatoimelta objektiivisuutta ja evidenssiä kirjanpidon ja verifioitavien liiketapahtumien pohjalta. Relevanttien kustannusten ja tuottojen käsitteitä rasittaa tulevaisuuden ja subjektiivisuuden painolasti ja niiden seurauksena mahdollinen vastustus.

### Markkinamallien käyttöön liittyvät kustannuslaskennan ongelmat

Ja nyt sitten itse asiaan eli kustannuslaskennan ongelmiin julkishallinnon markkinamalleissa. Kuntien kustannuslaskentajärjestelmissä lienee paljonkin puutteita ja toivomisen varaa, mutta ne eivät ole markkinamallien soveltamisessa sittenkään suurin ongelma. Suurin ongelma näkemykseni mukaan on se, että kustannuslaskelmien tekoa ei hallita tai ne tehdään suurpiirteisesti ja pohtimatta syvällisemmin laskelmiin liittyvien perusongelmien ratkaisua ja laatimisperusteita. Markkinamallien käyttö, esimerkiksi kunnan omien tuottajayksiköiden ja ulkoisten palveluntuottajien kilpailuttaminen, vertailu ja valinta, kohdistuu tulevaisuuteen. Kysymys on tulevaisuuden toimintavaihtoehtoista, joiden välillä on tehtävä (kokonaistaloudellista) edullisuusvertailua (*differential costing*). Vertailu ei edellytä eri vaihtoehtojen kokonaiskustannusten ja -tuottojen selvittämistä, vaan olennaista on selvittää kulloisessakin päätöksentekotilanteessa relevantit kustannukset ja tuotot. Tällöin ei katsota taaksepäin, vaan eteenpäin, tulevaisuuteen. Taloudellisinta vaihtoehtoa valittaessa kysymys on rahasta, kassamaksuina konkritisoituvista kustannuksista ja kustannussäästöistä sekä siitä, miten eri toimintavaihtoehdot tässä suhteessa eroavat toisistaan. Näyttää siltä, että laskelmat laaditaan usein vuosi- ja päätöksentekohetken kustannustasolla ottamatta huomioon, mitä seuraamuksia esimerkiksi ulkoistamisratkaisusta on pidemmällä aikajänteellä.

Ensimmäinen vaihe päätöksenteossa olisikin kulloinkin sopivasta aikajänteestä päättäminen. Kilpailuttamis- ja ulkoistamispäätöksenteo tähtää yleensä pidemmän aikavälin ratkaisuihin. Ulkoistaminen merkitsee yleensä oman tuotannon alasajoa, eikä sitä hetkessä voida palauttaa. Tämä merkitsee sitä, että päätöksentekoa ei voida perustaa pelkkiin muuttuviin kustannuksiin, vaan myös kiinteiden kustannusten kehitys on otettava huomioon. Kun tarkasteluajanjakso pitenee, useimmista kiinteistä kustannuksista tulee muuttuvia. Rahan aika-arvo tulee ottaa laskelmissa huomioon nykyarvolaskelmin.

Esimerkiksi kunnassa tehtävän ulkoistamispäätöksenteon pohjaksi pitää selvittää, mitkä kunnan kustannuksista jäisivät pois, jos jonkin palvelun oma tuotanto lopetettaisiin tai sitä supistettaisiin ja annettaisiin tuotanto ulkopuolisen toimijan tehtäväksi. On huomattava, että monet kustannuserät jäävät ulkoistamisesta huolimatta ennalleen. Tällaisia ovat esimerkiksi poliittisen päätöksenteon ja monet hallinnon kustannukset. Yksittäisten palvelujen ulkoistaminen ei yleensä vähennä kunnanvaltuuston, kunnanhallituksen, lautakuntien eikä kunnan yleishallinnon aiheuttamia kustannuksia eikä kassamenoja, joten niiden OKA-laskennassa huomioon otettavia yleiskustannuksia ei näin ollen ole syytä ottaa vaihtoehtolaskelmissa huomioon oman tuotannon kustannuksina.

Toisaalta ulkoistamisesta seuraa muitakin kustannuksia kuin vain ulkoiselle palveluntuottajalle maksettu lasku tarjotuista palveluista. Ulkoistamis-, kumppanuus-, verkosto- ja muista ratkaisuista aiheutuu agentti-, sopimus-, valvonta- ja transaktiokustannuksia. Jos sopimusten teko, toimijoiden valvonta, kumppanuussuhteiden ylläpito jne. voidaan hoitaa nykyisen organisaation puitteissa siten, ettei niistä aiheudu uusia kassamenoja konkretisoituvia kustannuksia, ei niitäkään tarvitse vaihtoehtolaskelmissa ottaa huomioon. On mahdollista, että oman tuotannon lopettaminen tai supistaminen vapauttaa resursseja esimerkiksi ulkoistetun tuotannon aiheuttamiin kilpailuttamis-, sopimus- ja valvontatehtäviin. Näin oman tuotannon lopettamisen tai supistamisen tuomat kustannussäästöt ja ulkoistetun toiminnan aiheuttamat lisäkustannukset ”menisivät päittäin” eikä niitä tarvitsisi ottaa laskelmissa huomioon.

Julkisen hallinnon kustannuslaskentajärjestelmissä on kehittämisen varaa, mutta vaikka ne olisivat kehittyneempiäkin, eivät ne antaisi valmiita vastauksia tulevaisuuden toimintavaihtojen valinnan ongelmiin. Julkisen hallinnon laskentatoimessa talousarvio- tai liikekirjanpito muodostaa yleensä myös kustannuslaskennan keskeisen tietoperustan. Toimintayksikkökohtaisia kirjanpidon menotietoja käytetään hyväksi laskettaessa eri palvelujen tuottamisesta aiheutuneita kokonais- tai yksikkökustannuksia. Tulevaisuutta koskeva päätöksenteko tulee kuitenkin perustaa relevanttien tuotto- ja kustannuserien laskemiseen. Ulkoistamispäätöksenteossa oman tuotannon lopettamisesta syntyviä (kassamenojen vähenemisenä konkretisoituvia) kustannussäästöjä tulee verrata palvelun tuottajan tekemään tarjoushintaan lisättynä niillä uusilla (rahavirtoina konkretisoituvilla) sopimus-, valvonta- ja muilla kustannuksilla, joita ulkoistettuun toimintamalliin siirtyminen aiheuttaa. Viimeksi mainitut voivat olla ulkoistamispäätöksentekoon liittyviä kertaluonteisia kustannuksia, mutta pääsääntöisesti ne kuitenkin ovat jatkuvia tai pysyväisluonteisia kustannuksia.

Relevantit kustannukset ja tuotot ovat käsitetasolla selkeitä, mutta niiden määrittäminen eri toimintavaihtoehtoissa perustuu aina enemmän tai vähemmän subjektiivisiin arvioihin. Tulevaisuuden kustannuksia ja tuottoja ei voida mitata, ja niiden arvostamiseen liittyy paljon epävarmuutta. On vain hyväksyttävä se tosiasia, että tulevaisuuden vaihtoehtolaskelmiin sisältyy epävarmuutta ja subjektiivisuutta. Osittain laskelmat tietysti nojaavat myös menneisyyttä koskeviin kustannustietoihin, ja tässä kehittyneistä kustannuslaskentajärjestelmistä on apua.

Vaihtoehtojen vertailu ja siihen liittyvä laajuusongelma ratkaistaan tavanomaisesti yksistään päätöksentekijälle aiheutuvien kustannusten ja kustannussäästöjen pohjalta. Erään laajuusongelmaan liittyvän näkökohdan erityisesti julkisen talouden laskelmissa muodostaa kysymys siitä, kenen näkökulmasta laskelmat laaditaan ja päätökset tehdään: yksinomaan valtio- tai kuntarahoittajan omasta näkökulmasta vai huomioiden myös tärkeimmät sidosryhmät ja päätöksestä heille mahdollisesti koituvat kustannus- ja muut vaikutukset. Useinhan käy niin,

että ratkaisu säästää kustannuksia yhtäällä ja siirtää ne toisaalle. Kunta voi säästää, mutta kustannukset siirtyvät palvelun käyttäjien, kunta-laisten maksettaviksi. Kaiken kaikkiaan voisi toivoa, että laskelmien laajuusongelmaa koskevat ratkaisut otettaisiin aina julkisen hallinnon laskelmissa eksplisiittiseen keskusteluun. Kysymys on harvoin helposta ja yksiselitteisestä ratkaisusta.

Laajuusongelmaa ratkaistaessa tulee muistaa, että meillä Suomesakin oli jo 1970-luvulla vahvasti esillä julkisen vallan investointeja ja muita toimintavaihtoehtoja tarkasteltaessa kustannus-hyötyanalyysi. Pitkänen, joka tässäkin asiassa toimi primus motorina, määritteli kustannus-hyötyanalyysin ”ohjelman, hankkeen, toimenpiteen tai yleensä toimintavaihtoehdon systemaattiseksi edullisuustarkasteluksi, jossa otetaan huomioon kustannukset ja hyödyt riippumatta siitä, ketä ne kohtaavat ja jossa eriaikaiset vaikutukset pyritään tekemään keskenään vertailukelpoisiksi” (ks. Pitkänen 1973, 8). Voidaankin kysyä, onko kustannus-hyötyanalyysin doktriini ja nelisenkymmentä vuotta sitten esitetty viisaus vallan unohdettu laskelmien laajuusongelman ratkaisuna. Tätä unohdusta pönkittää puhuminen markkinoista ja kilpailusta, jotka suorastaan antavat luvan yrityssektorille tyypilliseen yrityksen omasta näkökulmastaan tapahtuvaan vaihtoehtojen liiketaloudelliseen vertailuun – yleisen edun, hyvinvoinnin ja muut näkökulmat sivuuttaen. Kustannus-hyötyanalyyttinen tarkastelu on korvattu väljällä puheella ”kokonaistaloudellisesti edullisimmasta ratkaisusta”, mikä viime kädessä turvaa mahdollisuuden luovaan, esimerkiksi ennalta tehtyä valintaa tukevaan, päätöksentekoon (vrt. luova laskentatoimi, *creative accounting*).

Kustannus-hyötyanalyyttinen tarkastelu tarjoaisi työkalun kokonaistaloudellisesti edullisimpien toimintavaihtoehtojen valintaan. Laajuusongelmiin kustannus-hyötyanalyysi tarjoaa selkeän ohjenuoran, sen sijaan arvostusongelmat – erityisesti erilaisten aineettomien tekijöiden arvostus ja painotus – jää laskelmissa subjektiivisten arvioiden varaan. Myös tuotospuolen määrittely ja mittaaminen sekä palvelun laatu ovat muun muassa hyvinvointipalveluissa usein suuri ongelma. Esimerkiksi vanhusten kotihoidossa pelkkä käynti ei riitä, vaan kyse

on siitä, miten käynti palvelee vanhuksen kulloisiakin tarpeita eli palvelun laadusta. (Tätä ongelmaa on käsitelty esimerkiksi Tampereen kaupungin tilaamien vanhuspalvelujen osalta mediassa keväällä 2011 lähes päivittäin.) Hyvinvointipalvelut ovat yksilöllisiä, eikä niiden tuotanto suosiolla taivu standardoituihin työaika- tai muihin ratkaisuihin mittausoperaatioineen ja muine vastaavine ratkaisuineen. Laskelmissa on pakko tyytyä jonkinlaiseen keskiarvoistamiseen (*averaging*), mikä taas ei ole ollenkaan suosiossa tämän päivän laskenta-ajattelussa.

Edellä sanottu ehkä ainakin osaltaan selittää sen, miksi perusteelliset toimintavaihtoehtojen edullisuutta tarkastelevat vaihtoehtolaskelmat ovat julkisessa hallinnossa harvinaisia. Niitä ei ole laadittu relevanttien kustannusten käsitteiden pohjalta ja ne ovat laskentatoimen ongelmien ratkaisussa puutteellisia (vrt. Rajala ym. 2008). Tässä suhteessa julkisessa hallinnossa olisi paljon pohdittavaa ja kehitettävää.

## Tiivistys

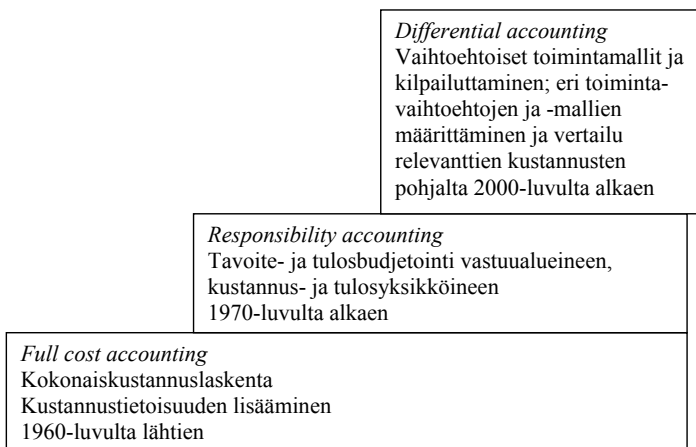
Julkishallinnon kustannuslaskennan tarpeet on meillä Suomessa tunnistettu jo 1960-luvulta alkaen eli noin puolen vuosisadan ajan. Kustannuslaskennan toteuttamiseen liittyy kuitenkin edelleenkin ongelmia. Alkuvaiheessa kustannuslaskenta oli luonteeltaan kokonaiskustannuslaskentaa (*full cost accounting*), ja sen keskeinen tarkoitus oli lisätä kustannustietoisuutta. 1970-luvulla korostettiin eri aikavälien suunnittelua ja kehitettiin SOB-järjestelmiä, joihin kuului olennaisena osana tavoitebudjetointi ja tulos- ja kustannusvastuun delegointi yksiköille – olivat ne sitten kustannuspaikkoja, vastuualueita, kustannusvastuuyksiköjä, tulosvastuuyksiköjä tms. Tätä kehitysvaihetta kuvaa termi vastuulaskenta (*responsibility accounting*).

Kokonaiskustannuslaskennan ja vastuulaskennan tarkoituksena on huomion kohdistaminen (*attention-directing*) menneisyyttä koskevan tiedon avulla sekä toisaalta ongelman ratkaisu ja suunnittelu

tulevaisuutta koskevan arviointitiedon avulla (*attention-directing historical data and problem-solving and planning-related future estimates*). Kustannuslaskennan doktriini tunnistaa nämä laskentatoimen tehtävät ja niitä avustavat tarkkailu-, suunnittelu- ja tavoitelaskelmat. Näidenkin kustannuslaskennan osa-alueiden kompastuskivenä julkisessa hallinnossa ovat olleet usein sekä tuotoksen määrittely ja mittaaminen että työkustannusten kohdistaminen. Laskelmat ovat perustuneet esimerkiksi palvelusuoritteiden kapeaan määrittelyyn ja keskiarvoistamiseen sekä erityisesti työkustannusten kohdistamisessa karkeisiin allokointeihin.

Vielä vähemmän huomiota julkisen hallinnon laskentatoimen kentällä on saanut eri toimintavaihtoehtojen vertailua tukeva erilliskustannuslaskenta (*differential accounting*). Erilliskustannuslaskenta on aina tulevaisuusorientoitunutta, ja sen keskeinen käsite on relevanssi (Anthony & Reece 1989). Suomalaisessa laskentatoimen doktriinissa tämä laskentatoimen osa-alue tunnetaan termillä vaihtoehtolaskelmat. Erilliskustannuslaskenta vaihtoehtolaskelmineen on kaikkea muuta kuin rutiinilaskentaa. Määritelmällisestikään mikään kustannuslaskentajärjestelmä ei voi määrittää niitä erilliskustannuksia, jotka ovat relevantteja tulevaisuuden toimintavaihtoehtojen valintaa koskevassa päätöstilanteessa.

Suomen julkisen hallinnon kustannuslaskenta-ajattelun painopisteet ja karkea ajoitus voidaan pelkistää kuvion 1 mukaisella tavalla:



Kuvio 1. Kustannuslaskennan eri osa-alueet ja julkisen hallinnon kustannuslaskennan kehityksen tarpeet ja painopisteet

Relevanssin ja relevanttien kustannusten ja tuottojen käsite eroaa periaatetasolla täysin kokonaiskustannusten (*full cost*) ja täyskatteellisen omakustannuslaskennan (*full costing*) käsitteistä. Kokonaiskustannuskäsite on kuitenkin vanhin ja kustannuslaskennassa paljon käytetty käsite. Aina 1950-luvulle saakka omakustannuslaskenta (täyskatteellinen kustannuslaskenta, *full costing*) oli kustannuslaskentadoktriinin keskeisin ja paljolti ainutkin käsite. Kustannuslaskenta-ajattelu rakentui absoluuttista kustannustotuutta etsivälle kokonaiskustannuslaskennalle. Ei ole ihme, että kustannuslaskennan doktriinia vähemmän tuntevat ja sitä vähän enemmänkin hallitsevat perustavat eri toimintavaihtoehtojen vertailunsa kokonaiskustannusajattelulle. Se taas ohjaa etsimään menneiden kausien laskentaraporteista löytyviä kustannustietoja, vaikka tulevaisuuden toimintavaihtojen vertailussa ja valinnassa ne voivat olla uponneita tai muutoin epärelevantteja. Samalla saadaan kuitenkin aihetta kustannuslaskentajärjestelmiä koskevaan kritiikkiin, vaikka kritiikin oikea kohde olisi kyvyttömyys, haluttomuus, vaikeus tai kiire kartoittaa päätöksentekotilanne eri vaihtoehtoineen ja vertailuineen



relevanttien kustannusten ja tuottojen pohjalta sekä kustannuslaskennan perusongelmien ratkaisua eri näkökulmista pohtien. 1970-luvulla julkisten investointien ja muiden toimintavaihtoehtojen vertailuun tuotiin kustannus-hyötyanalyttista ajattelua. Siinä erittäin keskeistä on se, että laajuusongelman ratkaisu ei rajoitu vain esimerkiksi valtio- tai kuntarahoittajan näkökulmaan, vaan kustannukset ja hyödyt otetaan huomioon riippumatta siitä, ketä ne kohtaavat. Tässä suhteessa vaikuttaa siltä, että laskenta-ajattelu on markkinamallien käyttöönoton myötä julkisessa hallinnossa pikemminkin köyhtynyt kuin kehittynyt.

## Lähteet

- Anthony, Robert N. & Reece, James S. 1989. *Accounting: Text and Cases*. Eighth edition. Homewood, Illinois: Irwin.
- Drury, Colin 2000. *Management and Cost Accounting*. Fifth edition. Business Press. Thomson Learning.
- Gosselin, Maurice 2007. A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences. Teoksessa Chapman, Christopher S., Hopwood, Anthony G. & Shields, Michael D. (toim.) *Handbook of Management Accounting Research*, 641–671.
- Heuru, Kauko 2000. *Kunnan päätösvallan siirtyminen*. Tampere Acta Universitatis Tamperensis.
- Håkanson, Håkan & Lind, Johnny 2007. Accounting in an Interorganizational Setting. Teoksessa Chapman, Christopher S., Hopwood, Anthony G. & Shields, Michael D. (toim.) *Handbook of Management Accounting Research*, 885–902.
- Israelsen, Poul 1993. *Activity – versus variability based management accounting*. Copenhagen: Jurist- og Oekonomiforbundets Förlag.
- Israelsen, Poul 1994. ABS and Variability Accounting: differences and potential benefits of integration. *European Accounting Review* 3(1), 15–48.
- Jantunen, Ari, Sandström, Jaana & Kuittinen, Hanna 2009. Boundary choices in pulp and paper industry. *Journal of Manufacturing Technology Management* 20: 3, 314–329.

- Jensen, Michael C. & Meckling, William H. 1976. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3, 305–360.
- Kuittinen, Hanna, Jantunen, Ari, Kyläheiko, Kalevi & Sandström, Jaana 2008. The Many Facets of Uncertainty and the Structure of Cooperation. Teoksessa Sherif, Mostafa H. & Khalil, Tarek M. (toim.) *Management of technology innovation and value creation*. World Scientific Publishing.
- Laki valtion talousarviosta 423/1988.
- Madsen, Vagn 1959. *Regnskabsvaesbets opgaver af problemer – i ny belysning*. Copenhagen: Gyldendal.
- Möttönen, Sakari 2009. Byrokratiasta tilaaja-tuottaja-malliin – Kaupunkien organisaatorakenteiden ja ohjaustapojen uudistussuunta. Teoksessa Rajala, Tuija, Sinervo, Lotta-Maria & Vakkuri, Jarmo (toim.) *Talouden perusteista julkisjohtamisen käytäntöihin*. Kunnallistalouden emeritusprofessori Pentti Meklinin juhlakirja. Tampereen yliopisto: Taloustieteiden laitos, 19–39.
- Näsi, Salme 1990. *Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin. Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiantutkimus* (The Development of Accounting Thought From the Middle of the Last Century to the Present Day). Acta Universitatis Tampereensis, ser A vol 291, (Doctoral thesis). Tampere.
- Näsi, Salme 1994. Development of cost accounting in Finland from the last century to the 1960s: a historical review of cost accounting based on accounting literature. *Europaen Accounting Review* 3(3).
- Näsi, Salme 1996. Kunnallisen laskentatoimen, tilinpäätösraportoinnin ja tilivelvollisuuden kehitys 1920-luvulta nykypäiviin. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja* 3/1996.
- Näsi, Salme, Leppänen, Pasi & Meklin, Pentti 2008. Näkyvät ja näkymättömät kustannukset kunnan sisäisillä markkinoilla: Case peruskoulutus Tampereen kaupungissa. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja* 36(2), 171–180.
- Näsi, Salme & Rohde, Carsten 2007. Development of Cost and Management Accounting Ideas in the Nordic Countries. Teoksessa Chapman, Christopher S., Hopwood, Anthony G. & Shields, Michael D. (toim.) *Handbook of Management Accounting Research*. Elsevier.
- Olson, Olov, Guthrie, James & Humphrey, Christopher (toim.) 1998. *Global Warning: Debating international developments in New Public Financial Management*. Oslo: Cappelen Akademisk Förlag.
- Parker, Robert H. 1996. *Macmillan Dictionary of Accounting*. Macmillan.
- Pitkänen, Eero 1967. *Tavoitebudjetoinnin ja taloudellisuuden valvonnan perusteista valtion virastoissa ja laitoksissa*. Helsinki: Kauppakorkeakoulu.

- Pitkänen, Eero 1969. *Tuotostavoitteiden operationaalisuus julkisessa hallinnossa*. Publications of the Helsinki School of Economics, Series A:3, (Doctoral thesis). Helsinki.
- Pitkänen, Eero 1973. *Kustannus-hyötyanalyysi, yhteiskunnalliset ja liiketaloudelliset näkökohdat päätöksenteossa*. Kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja C:11:8. Toinen painos. Kyrö Oy.
- Pitkänen, Eero 1975. *Ohjelma-perusteinen suunnittelu julkishallinnossa*. Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja C-37. Oy Gaudeamus Ab.
- Pöllä, Kaisa & Etelälahti, Pekka 2002. *Valtion uudistunut taloushallinto*. Helsinki: WSOY, Ekonomia-sarja.
- Rajala, Tuija, Sinervo, Lotta-Maria & Vakkuri, Jarmo 2009. *Talouden perusteista julkisjohtamisen käytäntöihin. Kunnallistalouden emeritusprofessori Pentti Meklinin juhla-kirja*. Tampereen yliopisto: Taloustieteiden laitos.
- Rajala, Tuija, Tammi, Jari & Meklin, Pentti 2008. *Kilpailutuksen näkyvät ja näkymättömät kustannukset*. Kunnallissalan kehittämissäätiö. Vammala: Vammalan kirjapaino.
- Ryan, Bob, Scapens, Robert W. & Theobald, Michael 2002. *Research Method & Methodology in Finance & Accounting, Second Edition*. London: Academic Press.
- Sisäisen laskentatoimen käsikirja 1971. Valtiovarainministeriö, suunnittelu-sihteeristö.
- Upchurch, Alan 2002. *Cost Accounting, Principles and Practice*. Great Britain: Pearson Education Limited.
- Valtiovarainministeriön yleiskirje 6830/17.12.1964. Kustannuslaskennan yleisohjeet.
- Vehmanen, Petri & Koskinen, Kai 1997. *Tehokas kustannushallinta*. Porvoo: WSOY.
- Williamson, Oliver E. 1975. *Markets and hierarchies: analysis and antitrust implications. A study in the economics of internal organization*. New York: Free Press.
- Williamson, Oliver E. 1985. *The economic institutions of capitalism*. New York: Free Press.